

## نشأة المحاسبة وتطورها :-

نشأة المحاسبة وتطورت نتيجة عوامل اقتصادية وقانونية مختلفة أدت إلى ظهور الحاجة إلى خدمات المحاسب التي تتمثل في تقديم البيانات المالية إلى طوائف متعددة .

فالقد ظهرت الحاجة إلى المحاسبة في القرون الوسطى إي منذ القرن الرابع عشر نتيجة ظهور لمعاملات التجارية واستخدام النقود كوسيلة لقياس قيم هذه المعاملات . وكانت المشروعات الفردية تمثل الشكل القانوني السائد في ذلك الوقت . فكانت المحاسبة أداءه لخدمة أصحاب المشروعات عن طريق تسجيل العمليات المالية العديدة في الدفاتر لحاجة صاحب المشروع إلى سجل منظم لجميع العمليات التي لا يستطيع أن يعيها بذاكرته والذي يساعده في قياس مسؤوليات الأشخاص القائمين بإدارة أمواله وفي تحديد علاقة المشروع بالغير ممن يتعاملون معه . وفي ظل هذه الظروف المحاسبة المالية التي تهدف إلى تسجيل وتبويب العمليات المالية في مجموعة دفترية ثم استخراج نتيجة حركة الأموال من ربح أو خسارة في خلال فترة معينة وكذلك تحديد مراكز الأموال في نهاية هذه الفترة .

وفي أواخر القرن الثامن عشر ظهرت في الأفق علامات تطور جديد في المحاسبة نتيجة عوامل اقتصادية واجتماعية ، فظهور الثورة الصناعية أدت إلى تطور الوحدات الإنتاجية والى تكوين شركات المساهمة للقيام باستثمار رؤوس الأموال الضخمة اللازمة للصناعة ، وقد تميزت هذه المشروعات بانفصال الملكية عن الإدارة وبالمسؤولية المحددة كما أداة إلى تعقد العملية الإنتاجية وزيادة استخدام عوامل الإنتاج وبالتالي إلى صعوبة وتعقد الوظيفة الإدارية ، ومع هذا التطور تغيرت النظرة إلى طبيعة وظيفة المحاسبة ولم تعد وسيلة لخدمة أهمية أصحاب المشروع فقط . بل أصبحت أيضا وسيلة لخدمة الإدارة عن طريق تقديم البيانات التفصيلية التي تساعد الإدارة في رسم السياسات المختلفة المتعلقة بأوجه نشاط المشروع والأشرف على تنفيذها والرقابة عليها . ويترتب على ذلك ظهور أهمية محاسبة التكاليف الفعلية والتي تهدف إلى تحديد تكلفة المنتج والرقابة على عناصر التكاليف وتقديم التقارير للمحتويات الأدارية المختلفة لقياس مدى الكفاية في تحقيق الأهداف المطلوبة من قيام المشروع .

ومنذ أواخر القرن التاسع عشر وفي خلال القرن العشرين ومع زيادة حجم المشروعات وانتشار ظاهرة اندماج الشركات ، ومع زيادة تدخل الدولة في شؤون الإنتاج والاستهلاك ، ومع التقدم الكبير في الوسائل التكنولوجية وانتشار المخترعات الجديدة ومع زيادة المنافسة بين المشروعات المختلفة لتقدم السلع او الخدمات لإشباع رغبات الأفراد اللانهاية والمحافظة على راس المال ونموه ، والبحث الدائم عن الأسواق الجديدة ومع زيادة حاجة المستثمر الخارجي للبيانات المحاسبية من اجل توجيه أمواله نحو الاستثمارات المرهبة ، ومع كل ذلك تطورت المحاسبة وزادت الحاجة إلى خدمات الحاسب وأصبحت المحاسبة وسيلة لقياس مدى كفاءة الإدارة وبالتالي وسيلة لخدمة المجتمع بصفه عامه ، ورتب على ذلك ظهور فروع متعددة ومختلفة من المحاسبة بعقد مد الإدارة بالبيانات التفصيلية التحليلية اللازمة لخدمة الإدارة من جهة ولقياس مدى كفايتها من جهة أخرى .

ومن دراسة التطور التاريخي للمحاسبة نستطيع أن نحدد بعض الحقائق المتعلقة بنشأة

المحاسبة وتطورها :-

1- المحاسبة وليدة ظروف اقتصادية وقانونية واجتماعية ، ولقد تطورت مع تطور الحاجة إلى البيانات المحاسبية لخدمة طوائف متعددة .

2- المحاسبة وسيلة وليست هدفا ولقد تطورت هذه الوسيلة في مراحل متعددة . فمنها وسيلة لخدمة ال أداره إلى وسيلة لخدمة المجتمع ويجدر الاشاره هنا أن كل مرحله من هذه المراحل ليست بدائل وكل منها لا تحل محل الأخرى التي تسبقها ولكنها في رأي مراحل مكمله لبعضها البعض وتؤدي إلى زيادة مسؤولية المحاسب فعليه أن يقدم البيانات الازمه في الوقت والقالب المناسب لكل طائفة من الطوائف التي تحتاج إليها .

3- أن تطور المحاسبة مع تطور الظروف الاقتصادية والاجتماعية أدى إلى ظهور فروع متعددة فمن المحاسبة المالية إلى المحاسبة الإدارية بفروعها المختلفة إلى المحاسبة الاجتماعية وكل من هذه الفروع يخدم فئة من الفئات التي تحتاج إلى البيانات المحاسبية .

## ● أهداف المحاسبة :-

تهدف المحاسبة الى تحقيق ما يلي:

1. تسجيل العمليات المالية اليومية عند حدوثها مباشرة للرجوع اليها عند الحاجة .
2. تصنيف و تبويب هذه العمليات لتستطيع المنشأة معرفة ما لها من اصول وما عليها من التزامات.
3. اعداد الحسابات الختامية لمعرفة نتيجة المشروع من ربح او خسارة.
4. تفصي الاسباب التي ادت الى الخسارة ومحاولة تجنبها مستقبلاً.
5. اعداد قائمة المركز المالي ( الميزانية ) لمعرفة حقيقة اصول وخصوم المشروع.
6. مساعدة الادارة في اتخاذ القرارات السليمة من خلال تزويد الادارة بكافة المعلومات المالية الضرورية.
7. المحاسبة اداة لخدمة المجتمع وذلك من خلال بيانها لمدى كفاية ادارة المشروع.

## ● اهمية المحاسبة في النشاط الاقتصادي :-

- المحاسبة في أي مشروع مهما كان شكله مشروعاً فردياً ام شركة اشخاص او شركة مساهمة عامة او مؤسسة عامة تقدم خدمة لفئات متعددة منها:-
- 1 اصحاب الملكية :- تهتم المحاسبة بثياس نتيجة نشاط المشروع من ربح او خسارة وتحديد المركز المالي واصحاب المشروع في حاجة لمعرفة التقدم الذي تحرزه المنشأة ومعرفة درجة الفاعلية التي تستخدم بها موارد المشروع.
  - 2 الادارة تقدم المحاسبة للأدارة المعلومات والتقارير الوافية التي تمكنها من ادارة العمليات اليومية للمنشأة بصورة سليمة فمثلاً في المشروعات ذات الاقسام يمكن تحديد نتيجة اعمال كل قسم على حده وبالتالي معرفة الاقسام التي تحقق خسارة و ثم اتخاذ قرار بالغاء هذا القسم إذا كان ذلك ضرورياً.
  - 3 الدائنون وحملة السندات : يهتم دائنو المشروع بالوضع المالي للمشروع لمعرفة مقدرته على السداد ، ومن هنا فان البنوك قبل منح تسهيلات الائتمانية لعملائها

- تطلب منهم معلومات كامله عن المشروع كالميزانية في آخر سنه وذلك لدراستها .  
ويعطى الدائنون أهميه خاصة لسيولة المنشأة واتجاهات الأرباح واثرها على السيولة .
- 4-دائرة ضريبة الدخل :-تهتم ضريبة الدخل بتحديد أرباح المشروع بدقة حتى تستطيع أن تحتسب الضريبة المستحقة ولكن هذا لا يتم إلا إذا كانت المنشأة تمسك دفاتر منتظمة وحسابات أصولية وبعد تدقيق حسابات المنشأة من قبل مدقق للحسابات .
- 5-المحللون الماليون :-يقوم المحلل المالي بتحليل المعلومات المالية وذلك لتقديم النصح والإرشاد للجمعيات التي تطلبها مثل المستثمرون .
- \*حقوق المحاسبة :- للمحاسبة حقوق متعددة هي :
- 1-المحاسبة الحكومية :- وهي المحاسبة التي تهتم بإثبات كافة عمليات صرف وتحصيل الموارد الحكومية ثم تقديم التقارير الدورية عن تلك العمليات ونتائجها للجهات المختلفة والتي تتمثل في الموظفين الإداريين والسلطة التشريعية ورجال الأعمال والمستثمرين وعلماء المالية العامة وأفراد الجمهور .
  - 2-المحاسبة الضريبية :- وهي المحاسبة التي تهدف إلى تحديد الربح الخاضع للضريبة تمهيدا لفرض الضريبة المناسبة على هذا الدخل وتعتمد في الدرجة الأولى على القوانين الضريبية والتي يجب أن يلم بها المحاسب إلماما جيدا .
  - 3-محاسبة التكاليف :- تختص محاسبة التكاليف بتحديد تكلفة الوحدة المنتجة وتهدف إلى تحقيق الرقابة على عناصر لتكلفة و إمداد الإدارة بالبيانات اللازمة لمساعدتها في اتخاذ القراءات السليمة بالإضافة إلى كونها تحدد تكلفة الوحدة المنتجة .
  - 4-المحاسبة الإدارية :- المقصود بالمحاسبة الإدارية هو الحسابات والبيانات المحاسبية والإحصائية التي تعد لجميع مستويات الإدارة لتمكينها من الرقابة على عمليات المنشأة وعلى التكاليف في الوقت المناسب مما جعل لهذه الرقابة آثرها الفعال في بحث أي انحراف عن التخطيط الموضوع مقدما ومعالجة هذه الانحرافات في الحال . فوظيفة المحاسبة الإدارية تتضمن إعداد وإظهار البيانات والمعلومات المحاسبية التي تساعد الإدارة مباشرة في وضع سياستها ومراقبة تنفيذها أولا بأول .

- 5- مراجعة الحسابات :- ويقصد بها فحص الحسابات والدفاتر والمستندات فحصا دقيقا بحيث يتمكن المراجع من الاقتناع بان الميزانية تدل دلالة صادقة وواضحة على المركز المالي للمؤسسة .وان حساب الأرباح والخسائر يعطي صورة مماثلة نتيجة أعمال المدة المالية . وذلك بناء على البيانات والإيضاحات المقدمة للمراجع وطبقا لما جاء في الدفاتر .
- 6- المحاسبة المالية :- وهي المحاسبة التي تهتم بتسجيل عمليات المشروع واستخراج نتيجة الأعمال و إعداد القوائم المالية ووضع قواعد الضبط والرقابة على ممتلكات المشروع .
- 7-تصميم النظم المحاسبية :- من المعروف أن لكل مشروع اقتصادي نظامه المحاسبي الخاص به فالشركات الصناعية لها نظامها الخاص والبنوك لها أيضا نظامها الخاص والحكومة لها نظامها الخاص ، ومن هنا نشأت الحاجة إلى ظهور فرع خاص من المحاسبة يهتم في وضع وتصميم النظام المحاسبي المناسب لكل مشروع . خاصة وان المشروعات الاقتصادية ، قد تضمنت كثيرا وظهرت الآلات المحاسبية الحديثة وتم استخدام الحاسب الإلكتروني في كثير من المنشآت وخاصة البنوك .

### النظام المحاسبي :-

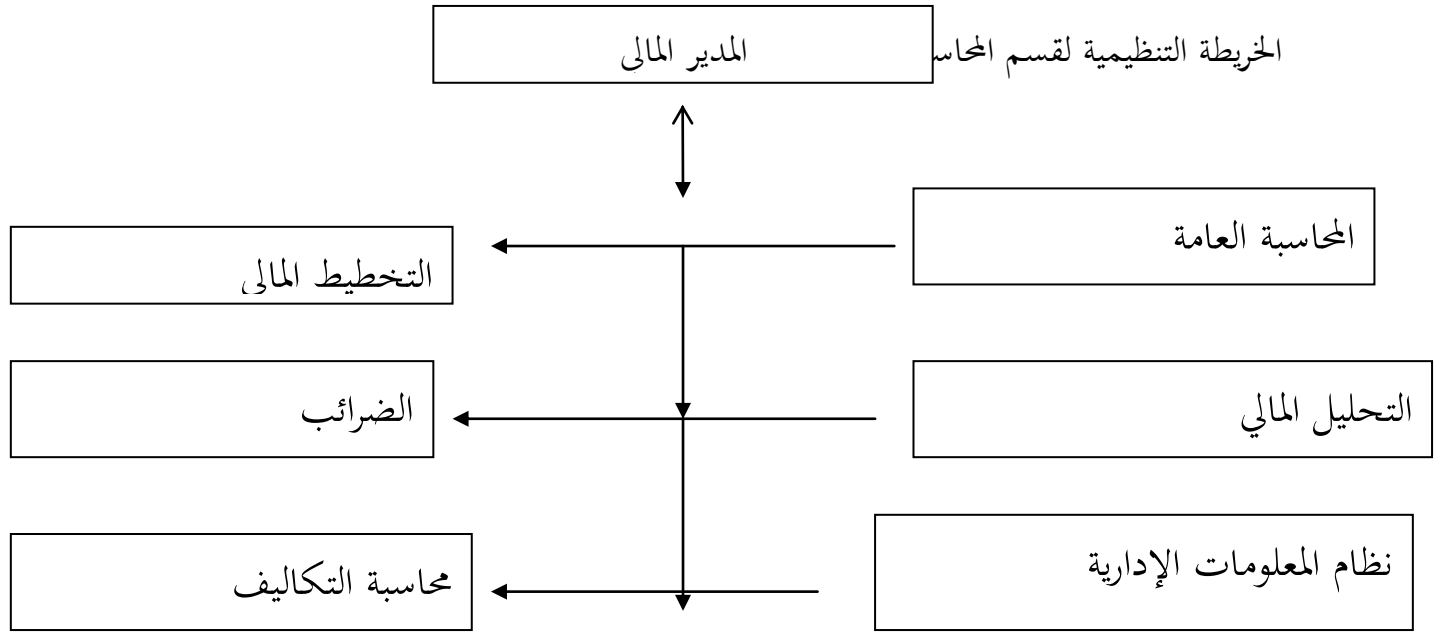
التعريف الشامل للنظام المحاسبي :- النظام المحاسبي يشمل عمليات تسجيل وتبويب العمليات وتصميم المستندات والدفاتر وتحديد الإجراءات التي تتبع في جميع المعلومات المختلفة المتعلقة بالمعاملات المالية أو الصفات التي تعتقدها الوحدات المحاسبة وطرق تسجيلها ووسائل الرقابة عليها وأساليبها عرض نتائجها .

## عناصر النظام المحاسبي :-

- 1- المجموعة المستنديه :- وهي المستندات المستخدمة في المشروع والتي تتعلق بالناحية المالية مثل مستند القبض والصرف والقيود وغيرها .
- 2- المجموعة الدفترية :- وهي الدفاتر التي تستخدمها المنشأة سواء كانت دفاتر مالية أو دفاتر إحصائية ومن أمثلتها دفتر اليومية الأستاذ .
- 3- مجموعة التقارير المالية :- وهي مجموعة القوائم المالية التي تعد في قسم المحاسبة لتقديمها إما إلى أصحاب المشروعات أو لعرضها على الجمهور أو تحتاجها الدولة .
- 4- مجموعة الإجراءات المحاسبية :- وهي الإجراءات التي تنظم العمل المحاسبي في المشروع . وعن طريقها يمكن تنظيم العمل ويمكن تلافي حدوث الأخطاء أو الاختلاسات في المشروع .
- 5- دليل الحسابات :- وهو قائمة منظمة أو جدول بأسماء وأرقام أو رموز الحسابات المفتوحة في دفتر الأستاذ يتم أعداده في ضوء خطة معينة لتبويب الحسابات .
- 6- نظام القيد هل يتم استخدام نظرية القيد المفرد ام نظرية القيد المزدوج للإثبات في الدفاتر .
- 7- مجموعة الآلات والمعدات والأدوات المستخدمة في قسم المحاسبة .

## تنظيم قسم المحاسبة :-

لا يوجد تنظيم واحد يصلح لكل المنظمات ويعني بكل الاحتياجات كما انه لا توجد خطة واحدة مثالية فقد وجد ان هناك تجميعات وظيفية معينة مقيدة وقابلة للتطبيق العملي . ولكن المشكلة هي تقرير كيف يمكن تجميع الوظائف وصولا الى نتائج فعالة في بيئة معينة والتي يمكن ان تتضمن حجم وطبيعة نشاط الشركة ، خبرة المسؤولين والإداريين ، الأفراد ، الموقع ، فلسفة الإدارة و أهداف الشركة .



وما يلي شرح لمسؤوليات كل قسم من هذه الأقسام :-

- 1- المحاسبة العامة :- تتضمن المسؤوليات ، سجلات الأستاذ ، المدينون ، الدائنون ، الرواتب والتقارير المالية .
- 2- التخطيط المالي :- ويتضمن المسؤوليات ، تخطيط الأعمال ، التنبؤات ، الموازنات ، التخطيطية ، والمعايير .
- 3- التحليل المالي :- تتضمن المسؤوليات ، دراسات خاصة ، تحليل الاقتصاد ، تحليل عمليات اقتناء الأصول .
- 4- الضرائب :- وتتضمن المسؤوليات ، يضم النظام ، الإجراءات وتطبيقات الكمبيوتر الأخرى .
- 5- محاسبة التكاليف :- وتتضمن المسؤوليات ، تسجيل التكاليف ، المحاسبة عن المواد المحاسبة عن العمل المباشر ، المحاسبة عن الأعباء الإضافية .

فيما يلي عرض بعض الملاحظات التي تتعلق بالهيكل التنظيمي .

- تقييم مجموعتنا المحاسبية العامة ومحاسبة التكاليف بصفة أساسية بتسجيل العمليات و إعداد التقارير عن النتائج الفعلية . وفي ضوء حجم العمليات ومستوى النشاط يمكن دمج هاتين الوظيفتين في مجموعة واحدة .

- تم الفصل بين وظيفتي التخطيط المالي والرقابة وبين أنشطة التسجيل . وهذا يسمح للموظفين بالتركيز على التجاوزات في التكاليف ، قياس الأداء ، تحليل الانحرافات ، و الإجراءات المصححة المقترحة، وفي معظم الأحوال يكون الموظفون أكثر قدرة على التحليل ويعملون بالاشتراك مع موظفي الإنتاج صوب فهم اعمق لأهمية الانحرافات عن الخطة.
  - في الشركات الأكبر حجماً يكون هناك حاجة لأفراد قادرين على القيام بدراسات خاصة تتعلق بمشاكل معينة مثل إعادة توظيف المصنع ، قرارات الصنع أو الشراء ، والتحليلات الاقتصادية بخصوص إمكانية اقتناء شركات أخرى .
  - يجب إنشاء إدارة منفصلة لضمان توافر المواد الكافية لتصميم نظم المحاسبة ، تطوير الإجراءات والتنسيق بين العاملين في مركز الحاسب الآلي بخصوص النظم التي تتضمن تطبيقات على الحاسب الآلي كما يجب التأكد من تكامل الأنظمة مع بعضها البعض .
  - في بعض الشركات تقع مسؤولية الضرائب والتأمين على عاتق المراقب المالي . ولكن يجب فصل هاتين الوظيفتين نظراً للطبيعة المتخصصة والحاجة إلى مهارات مختلفة لكل منهما .
  - في ضوء حجم الشركة يمكن إنشاء إدارة خاصة بالمراجعة الداخلية كما يجب مراعاة الانفصال الكامل لوظيفة المراجعة الداخلية عن المسؤوليات المحاسبية الأخرى وربما تقدم التقارير الخاصة بنتائج عمليات المراجعة الداخلية عن المسؤوليات المحاسبية الأخرى ، وربما تقدم التقارير الخاصة بنتائج عمليات المراجعة الداخلية إلى مسؤول آخر غير المراقب المالي .
  - حينما تكون الشركة صغيرة أو متوسطة الحجم تقدم إلى المراقب المالي التقارير المتعلقة بوظائف إدارة المكاتب ، مثل الاتصالات ، خدمات المكاتب ، البريد ، الملفات ، النسخ ، ولكن كلما كبر حجم الشركة يجب تفويض ا و إعادة تصميم هذه المهام لضمان حسن إدارة الوظائف الأساسية للمراقب المالي .
- هذا ويمكن أن يكون هناك أكثر من مستوى للمراقب المالي في الشركة ففي الشركات المساهمة يكون هناك مراقب مالي للشركة ككل بينما يوجد مراقب مالي لكل قطاع ومراقب



مالي لكل مصنع وفي معظم المنظمات يقدم المراقب المالي في كل موقع تقريره إلى المدير التنفيذي المسؤول عن الموقع ، فعلى سبيل المثال المراقب المالي في المصنع يقدم تقريره إلى مدير المصنع ، والمراقب المالي للقطاع يقدم تقريره إلى رئيس القطاع ، والمراقب المالي للشركة ككل يقدم تقريره لرئيس الشركة في كل المستويات الثلاثة المشار إليها تماثل المسؤوليات الوظيفية ، مع مراعاة أنها تشمل الشركة ككل بالنسبة للمراقب المالي العام.

# الفصل الثاني

## مقدمة :

هناك من يرى ، إن من أهم أسباب التعثر المالي والفساد وانحيار الشركات هو ضعف التحكم المؤسسي فيها وان التعثر ليس ناجماً عن عوامل تتعلق بمهنة تدقيق الحسابات وطريقة عمل المدققين وضعف الرقابة الحكومية مع الأفراد بأهمية وآثار هذه العوامل بقدر ما يكون هذا التعثر متصلاً بالتحكم المؤسسي في الشركات وهيمنة شخص أو أكثر على قرارات مجالس إدارتها .

ونظراً لقناعتي بضرورة اتباع أنظمة التحكم المؤسسي ، فقد وجدت من المفيد أن أركز في هذا البحث على هذا الموضوع للأسباب التالية :

لأن التحكم المؤسسي في العالم في هذه الأيام هو موضوع ساخن يحتل قلب الأحداث من ناحية المستثمرين والهيئات الرقابية الحكومية والمحاسبين القانونيين والأطراف المهمة في المجتمع .

لأنه من المتوقع أن يشهد العقد أو العقود القادمين اهتماماً كبيراً وعناية فائقة في أنظمة التحكم المؤسسي سواء في القطاع العام أو الخاص .لأنه هنالك اهتمام من قطاعات المجتمع المختلفة بالسلوك المؤسسي في كل من القطاع الخاص والقطاع العام أخذ يزداد باضطراد خلال السنوات الأخيرة .

تم تطوير مبادئ للتحكم المؤسسي لتبديد قلق المستثمرين من ازدياد تركيز قوة التحكم في أيدي إدارة الشركات أو المؤسسات ، ولطمأنتهم ولتدعيم الثقة في سوق راس المال وفي الشركات والمؤسسات التي تساهم في الاقتصاد الوطني على قاعدة أن الشركات أو المؤسسات الناجحة تنتج بلا شك اقتصاداً ناجحاً والعكس صحيح ايضاً .

فإذا ما أصاب الضعف في التحكم المؤسسي في الشركات أي سوق مالي فان راس مال المستثمرين سيغادر هذا السوق . وستكون هذه المغادرة سريعة جداً . ولذلك فانه في

عصر المعلومات التقنية لا يمكن لأي شركة أن تنجو من الآثار السلبية الكبيرة الناجمة عن الضعف في التحكم المؤسسي ومن هذه الآثار انخفاض أسعار أسهمها في السوق المالي . وتساهم عملية العولمة في إضفاء أهمية بالغة على موضوع التحكم المؤسسي لأنه في ظلها يكون العالم بلا حدود أو حواجز وليس المقصود هنا الحدود السياسية أو الحدود الجغرافية و إنما المقصود عبور المعلومات المالية وغير المالية من خلال الإنترنت ، وبالتالي تجاهل الحدود الجغرافية أو السياسية لأي بلد . وكي تكون هذه المعلومات موثوقا وذات جودة عالية فانه من الضروري أن تكون متولدة وناجحة من بيئة أعمال ذات تحكم مؤسسي جيد. وللتدليل على أهمية التحكم المؤسسي في الشركات قامت عدة جهات عالمية بدراسة آثارها على المستثمرين والأسواق المالية ومن هذه الدراسات تلك الدراسة المشهورة التي قامت بها شركة ماكنزي قبل سنين على حوالي 500 شركة بلغت رؤوس أموالها ثلاثة ترليون دولار. فقد توصلت هذه الدراسة الى نتيجة هامة جداً مفادها أن 70% من المستثمرين مستعدون لدفع الزيادة في قيمة السهم في السوق المالي (ضمنية) بمعدل يقرب من خمس قيمة السهم تقريباً للشركات الإنجليزية وذلك مقابل توفر تحكم مؤسسي جيد فيها، وترتفع قيمته الضمنية إلى ما يقرب ثلث قيمة السهم تقريباً للشركات في دول غرب آسيا حيث أن مستوى التحكم المؤسسي فيها يقل عن مثيله في بريطانيا .

### المفهوم التقليدي للتحكم المؤسسي:-

أن المفهوم التقليدي للتحكم المؤسسي يفيد بأنه نظام ذاتي للتوجيه والإدارة والرقابة على الشركات أو المؤسسات بغرض تحقيق غايات واهد أف الشركة أو المؤسسة من نفسها وبنفسها دون أي تأثير أو نفوذ من أي جهة كانت وذلك بما يوفر تعامل عادل مع كل الأطراف ذات المصلحة المشتركة .

إن النظرية التي تقول أن المساهمين قد انتخبوا مجلس الإدارة ليدبر الشركة لمصلحة المساهمين تبدو للوهلة الأولى منطقية ، ولكنها في حقيقة الأمر نظرية خاطئة ، وتسقط أمام مفهوم التحكم المؤسسي أو أمام أحكام التشريعات ذلك لأن مجلس الإدارة يدبر الشركة لتحقيق أهدافها وغاياتها المحددة . فالشركة هي شخصية اعتبارية وكيان قانوني مستقل له

أهدافه وغاياته . كما إن ذمة الشركة مستقلة تماماً عن ذمة المساهمين وانه لا صلة مباشرة للمساهمين في موجودات الشركة التي يملكونها ويستمد المساهمين قوتهم من العملية الديمقراطية في الحصول على حق التصويت وحق الأرباح وحق حضور اجتماعات الهيئة العامة بما في ذلك انتخاب أو تغيير مجلس الإدارة .

إن المساهمين يتغيرون ولكن الشركة تستمر ، ومن هنا تأتي أهمية التحكم المؤسسي . وينتج التحكم المؤسسي من التي تقوم بها كل الجهات الموكل أليها عمليات الإدارة والإشراف والرقابة والتي يجري محاسبتها عن مدى تحقيق غايات الشركة أو المؤسسة وعن مستوى الإبلاغ المالي .

## ● قواعد التحكم المؤسسي

هناك قواعد عامة تشكل الدعامة الأساسية للتحكم المؤسسي منها :

### 1. الشفافية:-

وهي دعامة عامة لضمان النزاهة والثقة في إجراءات إدارة الشركة أو المؤسسة وإدارة أفرادها واتخاذ القرارات فيها وتؤمن هذه الدعامة توصيل معلومات صحيحة وواضحة وكاملة ألي كل الأطراف ذات المصلحة بما يتيح المجال لها لاعداد وتحليل مفيد حول عمليات الشركة أو المؤسسة والأساسيات الاقتصادية فيها والمعلومات المالية وغير المالية.

### 2. المسائلة:-

وهي قاعدة تقضي بمحاسبة الذين يتخذون القرارات في الشركة أو المؤسسة ، أو الذين ينفذون الأعمال ، عن نتائج قراراتهم وأعمالهم ، وبمعنى آخر تحمل الجهات المعنية في الشركة أو المؤسسة تبعات الأعمال المناطة بهم ، ولذلك لا بد من إيجاد آلية لهذه الدعامة.

### 3. المسؤولية :-

وهي مرتبطة بدعامة المسائلة من حيث المعاقبة على سوء الإدارة أو القيام بإجراءات تصحيحية وهي بطبيعة الحال تندرج ضمن خط تفويض السلطات في كل شركة أو مؤسسة .

### 4. العدالة

وهي الاحترام والاعتراف بحقوق كل الأطراف ذات المصالح ، وعلى قدم المساواة ،  
ومن هذه الأطراف مصالح أقلية المساهمين.

## 5. الاستقلالية

وهي الآلية التي تقلل أو تلغي تضارب المصالح مثل الهيمنة من رئيس قوي على  
الشركة أو مساهم كبير على مجلس الإدارة ، وهذه الآلية تبدأ من كيفية تشكيل المجالس  
وتعيين اللجان إلى تعيين مدقق الحسابات بحيث لا يسمح بأي نفوذ لأحد على قرارات  
مجلس الإدارة وعمال الشركة.

### ● المفهوم الجديد للتحكم المؤسسي :-

لم يعد مفهوم التحكم المؤسسي هو مجرد أنظمة وإجراءات تتبع في الشركات  
والمؤسسات لحماية المساهمين وأصحاب المصالح فقط ، بل غدت هنالك اليوم نظرة جديدة  
له يجري بموجبها الربط وبقوة بين التحكم المؤسسي والأداء الناجح للشركة .

ولذلك تم إضافة أهداف جديدة للتحكم المؤسسي منها :

- الأداء الناجح والإنجاز الجيد للشركة أو المؤسسة.
- إدارة المخاطر المختلفة ومنها مخاطر العمليات ، ومخاطر السوق ومخاطر الائتمان ،  
ومخاطر التكنولوجيا ومخاطر مخالفة القوانين ، ومخاطر الكوارث .
- وضع استراتيجية لأعمال الشركة من فريق واحد ومتابعتها ومراقبة نتائجها وتعتبر  
النظرة الجديدة أن الخط النهائي للتحكم المؤسسي ليس أحادي البعد وهو الربح أو  
الخسارة وإنما هو ثلاثي الأبعاد وهي :-  
- البعد الاقتصادي او الاستثماري .
- من حيث المعلومات المالية والمعلومات غير المالية
- البعد البيئي .
- من حيث انتاج السلعة او بيعها وتقديم الخدمة على البيئة
- البعد الاجتماعي .

من حيث القيم ومستويات السلوك والعلاقات المتبادلة مع أصحاب المصالح المختلفة وليس مع المساهمين فقط على نشاطات الشركة أو المؤسسة .

ولعله من الصعوبة بمكان إيجاد توازن سليم بين الالتزام بقواعد التحكم المؤسسي وبين الإنجاز الريادي في السوق الاقتصادي بحيث يتم الأخذ بالحسبان توقعات المساهمين بنمو معقول في قيمة أسهمهم من جهة والالتزام بحقوق ومصالح الأطراف الأخرى المستخدمة للبيانات المالية من جهة أخرى ، وقد عبر رئيس البنك الدولي عن خطورة التحكم المؤسسي حيث قال أن التحكم المؤسسي للشركات هو أمر حاسم وأساسي للاقتصاد العالمي تماماً مثل أهمية التحكم المؤسسي للحكومات .

ولا نستغرب اليوم إن وجدنا في بعض الشركات أو المؤسسات في العالم وظيفة مدير لسمعة الشركة ( CRO ) لدراسة مدى مقابلة مبيعات الشركة أو خدماتها لتوقعات عملائها ومعرفة نظرة العملاء للشركة والى الموجودات الإنسانية فيها من مهارات وخبرات .

### ● عناصر التحكم المؤسسي:-

ان التحكم المؤسسي الجيد يفرض عناية خاصة ومسؤولية من ادارة الشركة نحو المجتمع من حيث عدم التمييز في المعاملة والتقييد بمواضيع حقوق الانسان ومواضيع البيئة وللتحكم المؤسسي عناصر مختلفة يجب ان تظهر في بوتقة واحدة مع الدعائم الاساسية في كل شركة او مؤسسة منها :

#### 1) الهيكل التنظيمي

ويشمل تحديد الواجبات ، وتوزيع المسؤوليات ، وخطوط التفويض للسلطات وتعيين الادارة العليا والادارة التنفيذية ..... الخ.

#### 2) الرقابة الداخلية والتدقيق الداخلي

ويشمل التدقيق الداخلي ، لجان التدقيق ، ادارة المخاطر، الموازنة التقديرية ، وتدريب العاملين .

#### 3) الابلاغ المالي

ويشمل التقارير السنوية ، السياسات المحاسبية المتبعة ، تقارير التدقيق الخارجي ومقاييس الانجاز.

#### 4) السلوك الاخلاقي

ويشمل التحكم بقيم المؤسسة واخلاقياتها وبمستوى عالي من السلوك المثالي فيها.

- ولقد افردت في هذا البحث الفصل لثالث لاتناول العنصرين الأول والثاني بشيء من التفصيل .

#### ● مشاكل التحكم المؤسسي

تتمحور مشاكل التحكم المؤسسي في الوقت الراهن في عدد من الامور الهامة اذكر منها:-

- مجلس الادارة

والفصل بين مهمة مجلس الادارة ومهمة الادارة التنفيذية ومسئولياتها في ادارة الشركة وتشكيلة مجلس الادارة ومستوى رقابته ، وعدد اجتماعاته ..... الخ  
الجمع بين وظيفة رئيس مجلس الادارة والمدير العام في آن واحد .  
- اعضاء مجلس الادارة

توفير اعضاء في مجلس الادارة غير تنفيذيين يكونوا قادرين على تقديم آراء وتجاهادات مستقلة نابعة عن احساسهم بالمسؤولية وعن خبراتهم وتفهمهم لعمل الشركة ، على ان يكونوا ذا فكر متجدد . وافق واسع للمشاركة في وضع استراتيجية للشركة بحيث يقدموا وقتاً كافياً لعملهم في الشركة .

- لجان المجلس

أهمها لجنة التدقيق على أن تكون فعالة ومستقلة ومؤلفة من أعضاء غير تنفيذيين ولها أهداف واسعة محددة تتعلق بالرقابة الداخلية والعلاقة مع التدقيق الخارجي ومراجعة التقيد بالأنظمة والقوانين والتعليمات وغير ذلك من مهام عديدة.

وفي أزمة عدم الثقة في كفاية التحكم المؤسسي في الشركات تنادات الأصوات لتقوية لجان التدقيق وان يكون أعضاء اللجنة على مستوى عال من سعة الذهن وممن يسألون الأسئلة الصعبة .

- المكافآت المدفوعة للإدارة

بحيث لا يتم ربطها بالإنجاز قصير الأمد وتحدد من لجنة مستقلة .

وقد وضعت بعض دول العالم لوائح مطلوب من الشركات الإجابة عليها لمعرفة مدى تطبيقها لمبادئ التحكم المؤسسي .

ومن الأسباب التي قد تؤدي آلي فشل التحكم المؤسسي ما يلي :

- ضعف الرقابة الحكومية وضعف البيئة القانونية .
- ضعف التنظيم المؤسسي .
- التراخي وعدم الانسجام مع معايير المحاسبة ومعايير التدقيق المتبعة .
- ضعف في التنظيم والأشراف على سوق رأس المال .
- ضعف في رقابة مجلس الإدارة .



# الفصل الثالث

## عناصر التحكم المؤسسي:-

### أولاً) الهيكل التنظيمي:-

#### مقدمة

المنظمة : عبارة عن نمط من العلاقات التي يقوم العاملون من خلالها بمتابعة أهداف معينة وتحت إشراف مرائهم . وما تلك الأهداف إلا نتيجة لعملية اتخاذ القرار المتمثلة بالتخطيط، والأهداف التي يطورها المدراء تعتبر أهداف طموحة لا تتوقف عند حد ويسعى المدراء إلى نماء وبقاء منظماتهم إلى أطول فترة ممكنة ، ويحتاج العاملون في المنظمة إلى إطار ثابت وواضح للعمل من خلاله سويًا لتحقيق أهداف المنظمة وتشتمل العملية الإدارية الخاصة بالتنظيم على اتخاذ القرار بإيجاد ذلك الإطار ، بحيث يمكن للمنظمة أن تبقى أطول فترة ممكنة .

وعلى المدراء أن يأخذوا بالحسبان نوعين من العوامل عند رغبتهم بتنظيم المنظمة وهي :-

1- أن يحددوا أهدافهم التنظيمية وخططهم الاستراتيجية اللازمة لتحقيق تلك الأهداف ، والقدرات التي تتمتع بها المنظمة والإمكانات اللازمة لتنفيذ تلك الاستراتيجيات .

2- أن يعرفوا ماذا يجري الآن وماذا من الممكن أن يجري مستقبلاً في البيئة التنظيمية وفي ضوء هاتين المجموعتين من العوامل يتخذ المدراء القرارات التي تؤدي إلى توافق كل من الأهداف والخطط الاستراتيجية والإمكانات مع عوامل البيئة وهذه المرحلة تسمى بتصميم المنظمة أو إيجاد الهيكل التنظيمي .

الهيكل التنظيمي : عبارة عن الإطار الذي يطوره المدراء لتقسيم وتنسيق النشاطات داخل المنظمة ولأن الاستراتيجيات والظروف البيئية تختلف من منظمة إلى أخرى نشأ العديد من الهياكل التنظيمية .

ويقوم المدراء بأربعة خطوات رئيسية عندما يرغبون بالتنظيم وهي :

- 1- تقسيم أعمال المنشأة إلى مجموعتين من المهام يمكن أن يقوم بكل مهمة شخص أو مجموعة من الأشخاص وهذه العملية تسمى بعملية تقسيم العمل .
- 2- تجميع المهام ودمجها بأسلوب منطقي ، وتسمى هذه العملية بخلق الدوائر .
- 3- تحديد من يرأس من وربط الإدارات بعضها ببعض وتسمى هذه العملية بالتسلسلية .
- 4- وضع ميكانيكيات خاصة لتكامل الإدارات بشكل جيد ، ثم مراقبة هذا التكامل ومدى كفاءته وتسمى هذه العملية بالتنسيق .

## • أنواع الهياكل التنظيمية:

يشير الهيكل التنظيمي إلى طريقة تقسيم وتجميع وتنسيق النشاطات في المنظمة بالنظر إلى علاقات المدراء بالعاملين وعلاقة العاملين ببعضهم والعلاقة بين المدراء ببعضهم البعض . وهناك عدة أنواع للهياكل التنظيمية أهمها :

أولاً : الهيكل الوظيفي

يعني الهيكل الوظيفي أن كل إدارة معينة بأداء نشاط محدد أو مجموعة من الأنشطة المحددة حيث تمارس إدارة التسويق نشاطات تسويقية ، وتمارس إدارة الإنتاج نشاطات إنتاجية وهكذا ويسمى هذا التقسيم بالتقسيم الوظيفي لأن كل إدارة تقوم بأداء وظيفة معينة أو مجموعة من الوظائف المتشابهة ويعتبر الهيكل الوظيفي أقدم أنواع الهياكل التنظيمية وأكثرها شيوعاً وأكثرها منطقية وسهولة وغالباً ما يستخدم الهيكل الوظيفي من الشركات ذات الحجم الصغير التي تنتج عدداً محدداً من السلع أو تستخدم خطوط إنتاج محدودة ومن مزايا الهياكل الوظيفية ما يلي :-

1. الاستخدام الكفؤ للموارد المخصصة.
2. يجعل من عملية الاشراف عملية سهلة .
3. يمكن المؤسسة من حشد المهارات ووضعها في الاماكن التي تحتاج اليها .  
ومن مسائى الهياكل الوظيفية ما يلي :
1. صعوبة اتخاذ قرارات سريعة .
2. صعوبة تحديد المسؤولية والتأكد من سلامة الأداء خاصة اذا كانت المؤسسة كبيرة الحجم .
3. صعوبة القيام بوظيفة التنسيق من جانب المدراء في المستوى الاعلى .

ثانياً: تنظيم السلعة والسوق

يسمى هذا التنظيم بالتنظيم حسب القسم ويمتاز هذا التقسيم بنشوء الادارات والوحدات التي تكون كل منها مسؤولة عن كافة النشاطات المتعلقة بسلعة معينة حيث تقوم بانتاجها وتسويقها واجراء البحوث حولها وتمويلها وهذا لا يعني ان الادارة ستكون مسؤولة عن سلعة واحدة بل قد تكون مسؤولة عن عدة سلع مترابطة او متشابه كذلك يعني هذا التنظيم ان تقسيم المؤسسة الى ادارات تكون كل منها مسؤولة عن التعامل مع سوق معين وغالباً ما يستخدم تنظيم السوق اذا كانت المنشأة تتعامل مع اسواق متباينة من حيث السلع التي تحتاجها ومن حيث أنماط وقيم المستهلكين فيها .

وتستخدم المنشآت التي تنتج عدداً كبيراً من السلع والخدمات هذا النوع من التنظيم ويقسم هذا التنظيم إلى الانواع الثلاثة الآتية :-

1- التقسيم حسب السلعة

حيث تقسم المنشأة إلى إدارات أو أقسام كل منها يكون مسؤولاً عن سلعة محددة أو مجموعة من السلع المترابطة .

2-التقسيم حسب المنطقة الجغرافية

تتكون المنظمة هنا من عدة إدارات كل منها مسؤولاً عن منطقة جغرافية معينة وغالباً ما يستخدم هذا التقسيم من قبل المؤسسات المالية ومؤسسات الخدمة وبعض المؤسسات غير

الصناعية ويستخدم هذا النوع من التقسيم عندما يتم اختيار مواقع المصانع بالقرب من مصادر المواد الخام أو بالقرب من أسواق المؤسسة وكذلك إذا كان هنالك اختلافاً في طبيعة وأنماط المستهلكين.

-3 التقسيم حسب العميل .

ويتم تقسيم المنشأة ألي إدارات وذلك طبقا لاختلاف طرق استخدام المستهلكين للسلعة ويمتاز التقسيم حسب القسم بالمزايا التالية :-

-I سهولة تحقيق التنسيق وضمان الأداء الفعال وذلك لان كافة للأعمال

المتعلقة بالسلعة يتم تجميعها في إدارة واحدة .

-II ضمان الجودة وسرعة اتخاذ القرار .

-III انخفاض أعباء الإدارة المركزية لان هنالك حرية كاملة أمام القسم الواحد

للعمل .

-IV وضوح المسؤولية والمحاسبة حيث يمكن قياس الأداء أما من خلال الأرباح أو

حجم المبيعات أو غيره .

أما سلبيات هذا التنظيم تتلخص بإمكانيات الإدارية لمصالحها على أهداف المنشأة إضافة لارتفاع حجم التكاليف الإدارية لان كل قسم له مستشارين وخصيين به .

### العوامل المؤثرة في اختيار الهيكل التنظيمي :-

هناك عدد من العوامل تؤثر في اختيار الهيكل التنظيمي المناسب ومن هذه العوامل :-

-1 استراتيجيات المؤسسة :-

يعتبر الهيكل التنظيمي وسيلة تساعد المؤسسة على تحقيق أهدافها . ولان استراتيجيات المنشأة مشتقة من أهدافها . فمن المنطق أن يكون هنالك نوعان من الترابط والملائم ما بين الهيكل والاستراتيجية ، والهيكل هو الذي يبيع الاستراتيجية ، فإذا تم التعديل أو تغير الاستراتيجية ، فلا بد أن يتبع ذلك تعديلا أو تغيرا في الهيكل التنظيمي ، حتى يتم التكيف مع التغير .

-2

حجم المنظمة :-

يؤثر حجم المنظمة في اختيار الهيكل ، وهذه العلاقة ليست علاقة خطية ، بل أن حجم المنظمة يؤثر في الهيكل بمعدل متناقص . فكلما زاد حجم المنظمة يزداد تطبيق مبدأ التخصيص في العمل ويزداد التنوع الأفقي العمودي مما تزداد القواطع والتعليمات الصادرة عن إدارة المؤسسة .

-3

التكنولوجيا :

تستخدم المؤسسات العديد من الأنواع التكنولوجية في تحويل مدخلاتها إلى مخرجات . ولقد وجد أن هناك علاقات قوية ما بين حجم العمليات الإنتاجية وما بين الهيكل المتبع في المؤسسة كما وجد أن كفاءة المنظمة وفعاليتها تعتمد لدرجة كبيرة على مدى التناسب ما بين التكنولوجيا المستخدمة في المنظمة والهيكل التنظيمي لتلك المنظمة . وعادة ما يلائم الهيكل الميكانيكي المؤسسات التي تستخدم تكنولوجيا بسيطة ، بينما يلائم الهيكل العضوي المؤسسات التي تستخدم تكنولوجيا معقدة .

4-بيئة :-

البيئة قد تكون مستقرة ، وقد تكون متغيرة ميكانيكيا ولقد أثبتت الدراسات أن المنظمات التي تعمل في بيئة تمتاز بالاستقرار يناسبها الهيكل الميكانيكي الجامد ، بينما يناسب الهيكل العضوي المرن تلك المؤسسات التي تعمل في بيئة تمتاز بالتغيير وعدم الاستقرار .

## الخريطة التنظيمية :-

الخريطة التنظيمية عبارة عن الشكل البياني للهيكل التنظيمي حيث تبين الإدارات والأقسام التي تتألف منها المنشأة وكذلك قد تبين الخريطة التنظيمية طبيعة العلاقات ما بين وحدات المنشأة . وقد تبين أيضا السلطات والمسؤوليات الملقاة على عاتق كل وحدة من هذه الوحدات وفي العادة تبين هذه الخريطة مدى اتساع نطاق الأشراف أو ضيقة في المؤسسة . تستخدم الخريطة التنظيمية كوسيلة توضيحية للعاملين داخل المؤسسة ، حيث تستخدم لاعلام العاملين الجدد والحاليين عن مرؤوسهم ورؤسائهم وعن مواقعهم في الهيكل التنظيمي ، كما يمكن استخدامها كوسيلة للمعلومات للاشخاص من خارج المؤسسة كالزوار والعملاء والموردين ولذلك نجد هذه الخريطة مثبتة في مواقع بارزة في أي مؤسسة سواء كانت عامة او خاصة .

وللخرائط التنظيمية نوعان وهما:-

- 1- الخريطة الرئيسية :- وهي الخريطة التي تبين الهيكل التنظيمي للمنشأة ككل بما تضم من وحدات مختلفة .
- 2- الخريطة التكميلية :- وهي الخريطة التي تتعلق باحدى ادارة المنشأة او باحدى الوحدات التنظيمية كالخريطة التي تبين التنظيم الهيكلي لادارة التسويق وقد تبين الخريطة التكميلية امثر من ادارة لكنها لاتشمل كافة ادارة المؤسسة .

## اشكال الخرائط التنظيمية :-

يوجد ثلاث اشكال رئيسية للخرائط التنظيمية .

- 1- الخريطة الرأسية :- وهي الخريطة التي تبدأ من الاعلى الى الاسفل بحيث يكون المستوى الاداري الاعلى في راس الخريطة اما المستوى الإداري الأدنى فيظهر في ذيل الخريطة، ويعتبر هذا الشكل من اكثر اشكال الخرائط شيوعا.
- 2- الخريطة الافقية:- تبدأ من اليمين وتنتهي باليسار . بحيث يكون المستوى الاداري الاعلى في يمين الخريطة والادنى في يسارها، وهي بذلك تشبه الخريطة الرأسية ولكن الفارق الوحيد في اتجاه هذه الخريطة .
- 3- الخريطة الدائرية :- في هذا الشكل تكون الخريطة التنظيمية على شكل دائرة ، بحيث تكون الادارة العليا في مركز الدائرة والادارة الدنيا في المحيط الخارجي من الدائرة .

## \*الدليل التنظيمي

يعتبر الدليل التنظيمي مكملا للخريطة التنظيمية ، حيث يحتوي على معلومات وصفية توضح ما جاءت به الخريطة التنظيمية ويحتوي في العادة على اهداف المنشأة وسياستها اضافة إلى التقسيمات التي تتكون منها المنظمة وتبين ايضا السلطات والمسؤوليات الخاصة لكل وظيفة ووالوصف الوظيفي للوظائف والعلاقات الادارية ما بين الوحدات كما يبين حجم القوى العاملة واساليب العمل وإجراءاته ويوزع هذا الدليل في العادة على العاملين كي يزودهم بكافة المعلومات المتعلقة بالعمل ويحتاج الدليل التنظيمي للمراجعة الدورية والتعديل حتى يعكس أي تغيرات تحدث في المنظمة .

## السلطة والمسؤولية :-

مقدمه

### السلطة

تشير السلطة الى الحقوق المرتبطة بالموقع او الوظيفة والخاصة باصدار الامر وضمان قبوله من جانب العاملين وتعتبر السلطة مذهباً رئيسياً من مذاهب الفكر الكلاسيكي الذي كان ينظر اليها بمثابة المادة اللاصقة التي تعمل على ربط اجزاء المنظمة ببعضها البعض ويجب ان تفوض السلطة الى المستويات الادارية الادنى 0 بحيث تمنح تلك المستويات حقوقاً معينة ضمن قيود معينة وكل وظيفة ادارية تمتاز بامتلاكها لحقوق ملتصقة بها وتعتمد تلك الحقوق على موقع الوظيفة في الهيكل التنظيمي وبالتالي تعود السلطة الى موقع او وظيفة الفرد ولاعلاقة لها باي خصائص شخصية خاصة بمن شغلها .وبالتالي فان من يشغل الوظيفة يتمتع بالحق في ممارسة الحقوق المرتبطة بها واذا ما تم نقله الى موقع اخر يفقد هذه الحقوق المرتبطة بهذه الوظيفة وتؤول الحقوق الخاصة بهذه الوظيفة مباشرة للشخص الذي حل مكانه.

### اسس السلطة الرسمية

هناك وجهتا نظر فيما يتعلق بالسلطة الرسمية هما :-

- 1) وجهة النظر الكلاسيكية . ينظر الفكر الكلاسيكي للسلطة الرسمية المرتبطة بالموقع على انها تنشأ في المستوى الاداري الاعلى ثم يتم نقلها باتجاه الأسفل من مستوى الى اخر وطبقاً لوجهة النظر الكلاسيكية للسلطة الرسمية في المنظمات الأمريكية فان الادارة تمتلك الحق في اصدار الاوامر المباحة او القانونية وعلى العاملين الالتزام بقبول تلك الأوامر وهذا الالتزام من جانب العاملين يعتبر التزاماً ضمناً.
- 2) وجهة نظر القبول . وهنا يكون اساس السلطة الشخص او الاشخاص الواقعين تحت التأثير وليس من يمارس التأثير ولقد بدأت هذه الفكرة من خلال ملاحظة عدم قبول كافة القوانين والاوامر الشرعية من جانب العاملين في مختلف الظروف والاحوال حيث



يقبل بعضها من جانب المعنى وبعضها يرفض ، والشخص الواقع تحت السلطة هو الشخص الذي يقرر أي الاوامر يقبلها واياها يرفضها ولا تعني وجهة النظر هذه العصيان ولا تعني ان التمرد هو النمط السائد في المنظمات فمعظم القرارات يتم قبولها من جانب عاملي المنشأة ولقد اشار CHESTER BERNARD احد انصار وجهة النظر هذه بان الفرد يقبل الاتصالات السلطوية عندما تتوافر الشروط الاربعة التالية مجتمعة :

I. القدرة على فهم الاتصال

II. ملائمة الامر لغرض او اغراض المنشأة

ج. ان ينسجم الامر مع مصلحة الفرد

د. قدرة الفرد عقلياً وجسدياً على تنفيذ الامر

## انواع السلطة :-

يمكن تصنيف السلطة بالاصناف التالية:-

### 1) السلطة التنفيذية

المدراء التنفيذيون هما اولئك الاشخاص العاملين في المنظمة او الذين يعتبرون مسؤولين بشكل مباشر عن تحقيق اهداف تلك المنظمة وتمثل السلطة التنفيذية بمبدأ تسلسل الازوامر الذي يبدأ من مجلس الادارة ثم ينحدر ضمن المستويات الادارية حتى يصل الاشخاص المسؤولين او المكلفين بتنفيذ نشاطات المنظمة المختلفة وترتكز السلطة التنفيذية على القوة الشرعية ولأن النشاطات التنفيذية محددة بموجب اهداف المنظمة فان النشاطات التنفيذية تختلف من مؤسسة الى اخرى ففي المؤسسة الصناعية يمكن ان ينظر الى النشاطات الانتاجية والبيعية على انها هي فقط النشاطات التنفيذية في تلك المنظمة ويمكن ان تقتصر النشاطات التنفيذية في مؤسسة تجارة الجملة مثلاً على نشاطات الشراء والبيع فقط وكذلك عندما تكون المؤسسة صغيرة الحجم فيمكن اعتبار كافة نشاطاتها على انها نشاطات تنفيذية .

### 2- السلطة الاستشارية

تشير السلطة الاستشارية الى الافراد او المجموعات الذين يقدمون الخدمات والنصح والمشورة للسلطة التنفيذية في المنظمة ويشمل مفهوم السلطة الاستشارية كافة نشاطات المنظمة التي لا تقع تحت مفهوم السلطة التنفيذية ولقد استخدم المستشارون من جانب الملوك والرؤساء والقادة و متخذي القرار منذ فترة بعيدة ويقدم المستشارين المساعدة والنصيحة والخبرة كل في مجال تخصصه للمدراء التنفيذيين بنصائح معينة وبالدراسات والتحليل والمراقبة في المجالات القانونية والمالية وكذلك لتطبيق السياسات وفي اعمال الملاحظة والمراقبة في المجالات القانونية والمالية وكذلك في تصميم انظمة معالجة المعلومات .

كلما زاد حجم المنظمة يزداد ميل المنظمة الى استخدام المستشارين .

وما تجدر الاشارة اليه في مجال السلطة الاستشارية ان المستشار يقدم استشارة والنصح في ضوء خبرته ومعرفته ولكنه لا يملك الحق في الزام من قدمن الاستشارة له على الالتزام بها وللمدير التنفيذي الحق في اتباع ما ورد من افكار المستشارين او في اتباع ما يراه مناسباً وليس لافراد السلطنة الاستشارية اصدار اوامر للعاملين في كمجال السلطة التنفيذية .

### 3- السلطة الوظيفية

لقد اصبح واضحاً ان الافراد الاستشاريون يقدمون المشورة للتنفيذيين وهذا يعني ان الاستشاريون يتفدون السلطة الرسمية المستقلة وفي الحقيقة قد يمتلك الاستشاريون احياناً وخاصة اولئك المسؤولين عن وضائف المراجعة والتدقيق بعض السلطات الرسمية على التنفيذيين وفي حدود اختصاصهم فقط ويسمى هذا الحق الاستثنائي للافراد الاستشاريون بالسلطة الوظيفية ، وقد تبدو السلطة الوظيفية مألوفة في بعض المنظمات ولكن يفترض ان لا تتعدى هذه السلطات حدود الخبرة والشرعية ويعني ذلك ان المستشار الذي يمارس سلطات وظيفية يجب ان يمارسها في مجال حقل تخصصه وان تمتاز القرارات والنصائح الصادرة عنه بالشرعية وتشبه مشكلة ادارة علاقات السلطة الوظيفية تماماً السلطات الرأسية والافقية في تنظيم المصفوفة.

ورغم شيوع ممارسة السلطات الوظيفية في المنظمات الحديثة لكن ممارستها تمتزج دوماً بالصعوبة والتعقيد .

اللجنة عبارة عن مجموعة تتألف من شخصين فاكثر يتم تشكيلها لمعالجة مشكلة معينة او لدراسة وضع ما او غيرها وتعني سلطة اللجان ان قرارات تتخذ في الغالب من جانب اللجان وليس بشكل فردي ايماناً بكفاءة القرار الجماعي وافضليته على القرار الفردي وقد تكون اللجنة رسمية او غير رسمية حيث تكون اللجنة رسمية اذا تم النص رسمياً على تشكيلها بينما تعتبر غير رسمية اذا شكلت اللجنة بصفة شخصية .

وقد تكون اللجنة كذلك تنفيذية او استشارية حيث تكون تنفيذية اذا كان من حقها اتخاذ القرار والزام المعنيين بالتنفيذ ولكنها تكون استشارية اذا كانت معينة بتقديم الاستشارة فقط ويمكن ان تكون اللجنة دائمة او مؤقتة حيث تبقى اللجنة الدائمة ثابتة وتعرض عليها القضايا التي تقع بمجال اختصاصها ولكنها قد تكون مؤقتة حيث يتم تشكيل اللجنة حين وقوع المشكلة لدراسة تلك المشكلة واتخاذ قرار بشأنها وتعتبر اللجنة في حكم المنحلة بمجرد انتهاء أعمالها المتعلقة بتلك المشكل 0

وللقرارات المتخذة بواسطة اللجان عدة سلبيات أهمها :

- أ- انها تحتاج لوقت وجهد كبيرين حتى تصل الى قرار .
- ب- ارتفاع تكلفة القرارات التي تتخذ بواسطة اللجان .
- ج- احتمال سيطرة احد افراد اللجنة على باقي الاعضاء .
- د- عدم تجانس اعضاء اللجنة .

ويمكن التغلب على مساوئ اللجان من خلال ما يلي :

- I. الاختيار السليم لاعضاء اللجنة بحيث يتم اختيارهم من ذوي الخبرة والقدرة .
- II. تحديد جدول زمني رسمي لاجتماعات اللجنة وتحديد فترة معينة يجب ان تصل اللجنة خلالها الى قرار.

ج. ان تصدر قرارات اللجنة بالأغلبية او الإجماع ونعني الأغلبية هنا النصف + 1

د- أن تحظى اللجنة بالدعم المادي والمعنوي من جانب الإدارة .

## ● المسؤولية

تعني المسؤولية الالتزام بتنفيذ النشاطات المحددة للشخص الذي منحت له السلطة فعندما يمنح عامل معين حقوقاً يحق له ممارستها وجب عليه الالتزام بتنفيذ النشاطات المطلوب أدائها والسلطة يجب ان يرافقها دائماً مسؤولية فإذا منحت السلطة دون ان يرافقها مسؤولية فان من منحت له السلطة سيتعسف في استخدامها وكذلك لا يجوز ان يتحمل شخص ما مسؤولية بنشاطات معينة دون ان يمنح السلطة التي تمكنه من ممارسة النشاطات المطلوبة ومن هنا يظهر مفهوم التوازن ما بين السلطة والمسؤولية ويعني مفهوم التوازن ما بي السلطة والمسؤولية ان تكون المسؤولية بقدر السلطة أي أن حجم السلطة مساويا لحجم المسؤولية فاذا زادت السلطة في حجمها عن المسؤولية فانه سيساء استخدام السلطة اما اذا زاد حجم المسؤولية عن حجم السلطة يظهر التقصير في أداء الاعمال لأن المسؤول هنا لم يمنح السلطات الكافية التي تمكنه من ممارسة نشاطاته بكفاءة.

ومما يجدر ذكره ان السلطة تفوض والمسؤولية لا تفوض وهذا يعني ان من يفوض السلطة لمن هو دونه في مجال معين من مجالات العمل يبقى مسؤولاً امام من هو اعلى منه عن أي تقصير او خطأ في أداء تلك الاعمال فاذا قام مدير التسويق مثلاً بتفويض رئيس قسم الترويج الذي يتبعه مباشرة سلطة اعداد حملة ترويجية لمنتجات الشركة فان مدير التسويق يبقى مسؤولاً امام مدير المؤسسة عن أي خطأ او قصور يرتكبه رئيس قسم الترويج في مجال تلك الحملة ولا يستطيع مدير التسويق فيما لو سؤل من جانب مدير المؤسسة عن تلك الاخطاء الاجابة بانه فوض الامر لرئيس قسم الترويج وانه ليس مسؤولاً عن تلك الاخطاء وان من هو مسؤول عنها هو رئيس قسم الترويج .

## ● تفويض السلطة

يقصد بتفويض السلطة تعيين السلطة الرسمية لفرد آخر ومحاسبته على كيفية قيامه بالنشاطات ذات العلاقة بالسلطة التي فوضت له .ويمكن تعريف تفويض السلطة ايضاً على انها "تنازل المدير عن جزء من سلطاته للمدير الذي يتبعه مباشرة في الهيكل التنظيمي " ويعتبر تفويض السلطة ضرورياً في معظم المؤسسات وخاصة المؤسسات ذات الحجم الكبير حيث تزداد درجة تفويض السلطة كلما زاد حجم المؤسسة ويعتبر تفويض السلطة ضرورياً

لانه ليس هناك شخصاً واحداً قادراً على القيام بكافة اعمال المنشأة وان وجد مثل ذلك الشخص ذو القدرات الخيالية فلن يجد لديه الوقت الكافي للقيام بها ، من هنا تظهر ضرورة تفويض السلطة حيث نجد في العادة ان كافة السلطات هي حق للمدير ولانه غير قادر على القيام بكافة الاعمال فانه يحتفظ بشيء بسيطاً يمتاز بالاهمية من تلك السلطات ويفوض ما تبقى لمن يليه وكذلك من فوضت اليه السلطة يحتفظ بجزء هام منها ويفوض الجزء الاقل اهمية لمن يليه وهكذا .

ولتفويض السلطة عدة فوائد اهمها :-

- 1) يؤدي تفويض السلطة الى زيادة فعالية المنظمات لأن المدير او الشخص الذي يفوض سلطات اكثر يكون لديه استعداد اكبر لقبول مسؤوليات اضافية .
- 2) يؤدي تفويض السلطة الى قبول المرؤوسين للمحاسبة والمسؤولية وممارسة الحكمة في اعمالهم مما يؤدي ذلك الى زيادة ثقة العاملين بانفسهم وقبولهم للاعمال التي تمتاز بالتحدي .
- 3) يؤدي تفويض السلطة الى اتخاذ القرارات السليمة .
- 4) يؤدي تفويض السلطة الى سرعة اتخاذ القرار .
- 5) يؤدي تفويض السلطة الى تخفيض اعباء الادارة العليا فتجد امامها متسع من الوقت لممارسة الاعمال الاكثر اهمية .
- 6) يعتبر تفويض السلطة وسيلة لتدريب المرؤوسين ووسيلة لايجاد صنف من المدراء الاحتياط .
- 7) اتخاذ القرار في موقع تنفيذ من شأنه ان يؤدي الى الارتفاع بنوعية ذلك القرار بسبب الاحاطة بالظروف او الملاحظات .

ويجب ان يؤخذ بعين الاعتبار ان تفويض السلطة لا يعني التخلي عن المسؤولية المتعلقة بالنشاطات موضع التفويض اضافة لذلك فعلى الرئيس عندما يفوض السلطة للمرؤوسين ان يحدد بشكل دقيق الواجبات التي يفوضها .

وللتفويض مجموعات من المحددات اهمها :-

1. عدم رغبة بعض المدراء بتفويض السلطة اعتقاداً منهم ان لديهم القدرة على القيام بالاعمال بشكل افضل من انجاز مرؤوسيهم لها .
2. الاضطراب وعدم الامن المتعلق بمن هو المسؤول نهائياً عن المهام هل من فوض السلطة ام من فوضت له تلك السلطة مما يجعل بعض المدراء مترددين في تفويض السلطة .
3. بعض المدراء يشعرون ان تفويضهم السلطة يقلل سلطاتهم وبالتالي يقلل من اهميتهم في المؤسسة .

4. يشعر بعض المدراء بتهديد ينتابهم اذا كانوا بتفويض السلطة .

5. بعض المرؤوسين يتجنبون السلطة لانهم يعتقدون انها تتضمن مخاطر معينة .

وحتى يكون تفويض السلطة فعالاً فهناك مجموعة من المتطلبات التي يجب توفرها قبل التفويض وهي :-

- I. مدى رغبة المدير في منح من يفوضهم السلطة حرية اختيار الأساليب والحلول .
- II. الاتصالات المفتوحة ما بين طرفي التفويض .
- III. قدرة المدير على تحليل المتغيرات كاهداف المنظمة وقدرات العاملين ومتطلبات المهمة .

وهناك عدة شروط لا بد من توفرها حتى يكون تفويض المهام فعالاً وهي :-

1. تعيين المهام التي يمكن تفويضها .
2. تعيين الاشخاص الذين يمكن تفويض تلك المهام لهم .
3. توفير المواد الكافية للقيام بالمهام المفوضة .
4. الاستعداد لحل التداخلات والاضطرابات الناتجة عن التفويض .
5. ايجاد نظام التغذية العكسية .

## 2) الرقابة الداخلية والتدقيق الداخلي

أولاً: الرقابة الداخلية:-

إن قيام المدقق بواجباته المهنية يبدأ من نقطة انطلاق رئيسية هي دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية. فتعتبر نقطة البداية لعمله والأساس الذي يستند عليه في توقيت وتحديد طبيعة ونطاق التدقيق. فأعداد برنامج التدقيق وتحديد كمية الاختبارات والعينات الملائمة يعتمد على مدى متانة وفعالية نظام الرقابة الداخلية.

وقد نالت الرقابة الداخلية عناية فائقة واهتماما كبيرا نظرا لكبر المنشآت وتعدد عملياتها وانفصال الإدارة عن الملكية . فحاجة الإدارة الى معلومات أول بأول عن جميع تواصي نشاط المنشأ واعتمادهم على المعلومات التي يوفرها النظام المحاسب وغيره من نظم المعلومات وحرصهم على دقة هذه المعلومات و إمكانية الاعتماد عليها أدى الى وضع نظم الرقابة الداخلية فهي بحق ضرورة فنية لخدمة الإدارة وخدمة المدقق وتذليل مهمته ، فدراسة وفحص وتحليل الرقابة الداخلية أمور جوهرية وأساسية لعملية التدقيق وتؤثر على قرارات المدقق المرتبطة ببرنامج ونطاق التدقيق

#### □ مفهوم الرقابة الداخلية، أهدافها، أنواعها:

عرفت لجنة التدقيق التابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين الرقابة الداخلية بأنها "خطة التنظيم وكل الطرق والمقاييس والإجراءات المنسقة التي تضعها إدارة المنشأة بقصد المحافظة على أصولها، ولضمان دقة وسلامة البيانات المحاسبية وزيادة إمكانية الاعتماد عليها ولتحقيق الكفاءة التشغيلية وللتحقق من اتباع المسؤولين السياسات الإدارية الموضوعية بواسطة الاداره " .

\*يتضح من هذا التعريف ان الرقابة الداخلية تهدف الى تحقيق الاهداف التالية :

- 1- حماية أصول وموارد المنشأة من التلف والضياع والاختلاس وانعدام كفاءتها .
  - 2- ضمان صحة وسلامة البيانات المحاسبية وتحديد إمكانية الاعتماد عليها .
  - 3- زيادة الكفاءة التشغيلية في المنشأة ليتحقق الاستخدام الأمثل لمواردها المتاحة .
  - 4- ضمان الالتزام بالسياسات الادارية الموضوعية لتحقيق الأهداف المرسومة .
  - 5- ضمان التوافق والانسجام بين السياسات والأهداف الموضوعية من قبل الإداريين .
  - 6- تقييم مستويات التنفيذ في الاقسام المختلفة في المنشأة.
- والرقابة الداخلية لهذا المفهوم تشمل على الجوانب محاسبية واقتصادية وادارية .

- جوانبها المحاسبية: - حماية الاصول والتحقق من صحة البيانات والقوائم المحاسبية وزيادة درجة الاعتماد عليها .

- جوانب محاسبية واقتصادية: - اساليب التخطيط وبحوث العمليات والموازنات التخطيطية والتكاليف المعيارية والانحرافات واسبابها واساليب معالجتها .

- جوانب اقتصادية: - مرتبطة بزيادة الكفاءة التشغيلية أي تحقيق الاستغلال الامثل للموارد المتاحة لمنع الاسراف والضياع والعدم والتلف واعطال التجهيز الآلي.

- جوانب ادارية: - تشجيع العاملين على الالتزام بالسياسات والاهداف الموسوعة من قبل الادارة ودراسة الزمن والحركة وبرامج تدريب العاملين والرقابة على الجودة .

وترتبط الرقابة الداخلية ارتباطا وثيقا بموضوع التدقيق وخاصة الجوانب المحاسبية فيها اذ يعتمد مدى الفحص الذي يقوم به المدقق الخارجي على قوة ومتانة وفعالية الرقابة الداخلية ، وتعتبر نقطة الانطلاق الرئيسية للمدقق ، اذ تتحدد نطاق التدقيق على نتائج تقييم الرقابة الداخلية .

ولتحقيق هذه الاهداف امكن التمييز بين ثلاث انواع رئيسية لها ، تحقق كل منها اهدافا معينة بالاستعانة بوسائل معينه وفروعها الثلاث هي :

1- الرقابة الداخلية الادارية : هي " خطة التنظيم وكل الطرق والاجراءات المتعلقة بالكفاءة التشغيلية والالتزام بالسياسات الادارية " ومن وسائل اهدافها ما يلي :-

أ-الميزانيات التقديرية

ب-التكاليف المعيارية

ج-الرسوم البيانية

د-برامج تدريبية للمستخدمين

هـ-دراسة الوقت والحركة

و-رقابة الجوده

ي-تقارير الأداء

فالرقابة الادارية تتضمن البناء التنظيمي والاجراءات والوثائق المتعلقة بعملية اتخاذ القرارات التي تؤدي الى الترخيص بالعمليات مثل هذا الترخيص يعتبر ادارية يرتبط بصوره



مباشرة بمسؤولية تحقيق الاهداف وتعتبر نقطة البداية لوضع ضوابط الرقابة المحاسبية على العمليات وترتبط اساليبها ووسائلها بطريقة غير مباشرة بالناحية المحاسبية ، اذ ترتبط بأقسام التشغيل الاصلية -انتاج، مبيعات، تسويق .

2- الرقابة الداخلية المحاسبية :- هي "خطة التنظيم وكل الطرق والاجراءات المختصة اساسا ومتعلقة مباشرة بحماية الاصول وضمان دقة وسلامة السجلات والبيانات المحاسبية بحيث يمكن الاعتماد عليها" ومن اساليبها جميع الوسائل التي تؤدي الى دقة وصحة تسجيل وتحليل وتبويب وتخصيص وعرض البيانات المحاسبية ومن اهمها:

1) اتباع طريقة القيد المزدوج في اثبات العمليات

2) استخدام حسابات المراقبة الاجمالية

3) تجهيز موازين مراجعه شهرية

4) مطابقة كشوف البنوك الدورية مع الدفاتر

5) اتباع نظام الجرد المستمر

6) اعتماد قيود التسوية من شخص لآخر مسؤول

7) وجود نظام مستندي سليم

8) اتباع نظام التدقيق الداخلي

9) اتباع نظام المصادقات مع العملاء والموردين وغيرهم

وتشتمل نظام تفويض السلطة مع العملاء او الاعتماد والموافقة و التصديق والتنفيذ وفصل الواجبات الخاصة بمسك الدفاتر والتقارير المحاسبية عن تلك العمليات او الاحتفاظ بها وبالاصول فضلا عن اجراءات الحماية المادية والتدقيق الداخلي للاصول

3- الضبط الداخلي :- وهو خطة التنظيم وكل الطرق والوسائل المرتبطة بضبط ورقابة العمليات بطريقة تلقائية مستمرة، وذلك بمراجعة عمل كل موظف بواسطة موظف اخر، لضمان حسن سير العمل ومنع حدوث اخطاء او تلاعب بالاصول والحسابات

ويعتمد على تقسيم العمل وتحديد الاختصاصات والمسؤوليات و الفصل بين المستويات الوظيفية المختلفة ، وترتيب تنفيذ ذلك بحيث لا يعهد الى موظف بعملية كامله من أولها الى نهايتها

ويرتبط الضبط الداخلي بالطرق المحاسبية والتدقيق الداخلي والافراد  
أ) علاقة الضبط الداخلي بالطرق المحاسبية : اهم نواحي ارتباطها بها هي

- 1- فصل عمليات المحاسبة عن العمليات الاخرى
- 2- اعداد تقارير الاداء باستمرار وتوزيعها على المستويات الاشرافية المناسبة
- 3- استخدام حسابات الرقابة الاجمالية
- 4- استخدام ادلة الدقة التلقائية باستمرار
- 5- كتابة التعليمات والتوجيهات بوضوح
- 6- توفير دليل الاجراءات تحت تصرف المستخدمين

ب) علاقة الضبط الداخلي بالتدقيق الداخلي: اهم ملامح ذلك هو

- 1- مراجعة وفحص دقة وملائمة النظام الداخلي
- 2- مراجعة دورية للضبط الداخلي في التشغيل الفعلي
- 3- توفير الاعلام الكافي عن وجود اساليب الضبط الداخلي

ج) علاقة الضبط الجاهلي بالمستخدمين واهمها

- 1- لا يمهّد لموظف عملية كاملة
  - 2- تحديد المسؤولية تحديدا قاطعا بتعويض السلطة
  - 3- ضرورة اختبار الافراد وتدريبهم بعناية فائقة
  - 4- تناوب الافراد على الوظيفة المعينة- كلما امكن ذلك عمليا
  - 5- حصول المسؤولين على اجازاتهم السنوية بانتظام
  - 6- وجود نظام الحوافز والمكافآت فهي حوافز للموظف وحماية للمنشأة
- العوامل التي ساعدت على تطور الرقابة الداخلية واتساع نطاقها:-
- 1- كبر حجم المنشأة وتعدد عملياتها وتعقدتها وانفصال الملكية عن الادارة
  - 2- تفويض السلطات والمسؤوليات الى بعض الادارة الفعلية
  - 3- حاجة الادارة الى بيانات دورية دقيقة وسليمة
  - 4- مسؤولية الادارة عن حماية موارد المنشأة من الضياع والاختلاس وسوء الاستخدام
  - 5- حاجة مؤسسات الحكومة وادارتها الى بيانات دقيقة

6-تطور اجراءات التدقيق اذ تحولت عملياته الى من كاملة تفصيلية الى كاملة اختبارية

المقومات الاساسية لأنظمة الرقابة الداخلية السليمة:

1-خطة تنظيمية ادارية:يراعى في وضعها تسلسل الاختصاصات وتحديد المسؤوليات والواجبات بدقة ووضوح حتى لا يكون هناك تعارض بين الاختصاصات ولا تداخل بين المسؤوليات الوظيفية المختلفة. حيث كبر حجم المنشأة وتعدد عملياتها وتعقيدها ادى الى تفويض الاختصاصات والسلطات وتحديد المسؤوليات بوضوح ودقة

ويتوقف مدى نجاح اية خطة تنظيمية على ما يلي:-

1-مدى مرونتها لمقابلة أي تطور او تغيير في المستقبل

2-الدقة والوضوح في تحديد خطوط المسؤولية والسلطة للادارات المختلفة

3-استقلالاً بين ادارات الانتاج والتشغيل وادارات المحافظة على الاصول من جهة وبين

الادارات المحاسبية أي تحقيق الاستقلال الوظيفي :

أ)التنسيق بينها لرفع الكفاية الانتاجية كل

ب)عملها متضامن ومتعاون في اطار الخطة العامة

ج)منع أي ادارة من المحاسبة على نتائج اعمالها

د)تحديد واضح للمسؤوليات داخل الادارة او القسم

ه)تفويض دقيق للسلطات المتناسبة مع اعباء المسؤوليات عن طريق

1-الخرائط التنظيمية 2-كتيبات أو لوائح تنظيمية

2-نظام محاسبي سليم:- يستند على مجموعه متكاملة من الدفاتر والسجلات ودليل مبوب

لحسابات روعي في وصفه المبادئ المحاسبية السليمة ، و مجموعة مستندات تفسي

باحتياجات المنشأة وتصميم لدورات مستندية تحقق رقابة فعالة .

فكل عملية مالية يلزم مرورها باربعة مراحل وذلك لتحقيق الرقابة الداخلية عليها وهي

تفويض من الادارات العليا لها وموافقة القسم عليها وتنفيذها بتجهيز مستنداتها وأثبتها في

ادارة الحسابات ويجب التأكد من هذه المراحل لكل عملية في الادارات المختلفة

وهناك معايير متعارف عليها يلزم مراعاتها عند تصميم السجلات والمستندات أهمها

1- بساطة ووضوح تصميم المستند او السجل ليسهل مهمته

2- خدمة المستند او السجل عرضا معينا فيما يعتمدمد الادارة تحقيقه

3- مراعاة كافة استخدامات النموذج المحتملة لتقليل عددها المستعمل

4- يكفل تصميمه تحقيق رقابة داخلية فعالة في مراحل المختلفة

كما يلزم مراعاة المتطلبات التالية عند اعداد دليل للحسابات:

أ- تسهيل اعداد القوائم المالية بأقل جهد وتكلفة ممكنة

ب- ان يتضمن الحسابات اللازمة التي تعكس بشكل كافي ودقيق مفردات القوائم المالية

ج- لكل وحساب مدلول دقيق يعبر بدقة عن مفرداته

د- يتضمن تعليمات صريحة واضحة لبند ومفردات كل حساب

هـ- يتضمن حسابات مراقبة إجمالية

و- يفصل بوضوح بين العناصر الرأسمالية والإرادية - نفقات وإيرادات

ي- يتضمن نظاما دقيقا لترقيم الحسابات.

ويقوم النظام المحاسبي على مجموعة من الدورات المستندية المرتبطة بالمستند منذ مرحلة إنشائه ويختلف تصميم هذه الدورات باختلاف المستندات وعملياتها المختلفة مما يصعب معه وضع تصميم موحد لدورات مستنديه تطبق في كل الحالات .

3- وصف دقيق للوظائف المختلفة:- تتوقف كفاية الرقابة الداخلية لذلك على حسن اختيار الكفاءات الملائمة والصالحة المتناسبة لابعاء المسؤوليات والسلطات المفوضة لها وهذا يتطلب تحليل شامل للوظائف المختلفة ووصف دقيق لها وتحديد للمؤهلات العلمية والعملية اللازمة لشغل الوظائف الشاغرة .

4- العناية بتدريب العاملين :- وذلك يوضح برنامج مرسوم لتدريب العاملين بما يرضى حسن اختيارهم ووضع الموظف المناسب في المكان المناسب له حتي يمكن الاستفادة من الكفاءات المختلفة . وبما يكفل اداء العامل او الموظف لمهام وظيفة بطريقة اقتصادية وكفاية أكبر في حدود الانظمة والاجراءات الموضوعه .

5 - مستويات سليمة للاداء في جميع الادارات والمستويات ،وذلك لضمان الاداء في كل المراحل

بما يكفل اقصى كفاية انتاجية ممكنة وضمان السير بالسياسات الادارية الموضوعه في طريقها

المخطط . ويتطلب ذلك ضرورة توضيح الخطوط التي بمقتضاها ناعتماد العمليات والاجراءات المختلفة وتسجيلها لاوكذلك المحاسبة على الاصول والموارد .

6 - نظام دقيق لمراقبة الاداء :- ويعني مصاحبة وضع مستويات الاداء ومراجعة الاداء وتقييمه للتأكد من الالتزام لهذه المستويات واتباع الاجراءات الموضوعية وتحديد الانحرافات واسبابها واتخاذ الاجراءات الكفيلة بتصحيح الاوضاع الخاطئة وتتم مراجعة مستويات الاداء اما بطريقة مباشرة عن طريق المراجعة التي يقوم بها المسؤول على مرؤوسه واما بطريقة غير مباشرة عن طريق ادوات الرقابة مثل التكاليف المعيارية والميزانيات التقديرية وتقارير الكفاءة والمراجعة الداخلية .

ثانيا :- التدقيق الداخلي :-

حيث يعتبر التدقيق الداخلي جزء من اجزاء نظام الرقابة الداخلية بمعنى انه جزء من الية تطبيق نظام الرقابة الداخلية ، اضافة الى ان التدقيق الداخلي هو نشاط تقييمي مستقل تقوم به الادارة به ادارة اوقسم مداخل المنشأة او المنظمة .

اهداف التدقيق الداخلي :-

- 1\_ فحص معالجة وتقييم الانظمة المطبقة وفعاليتها
- 2\_ فحص معالجة وتقييم الانظمة المطبقة وفعاليتها
- 3\_ فحص كافة الانشطة المختلفة ماليا واداريا ومحاسبيا وتشغيليا ، وتقييمها كاساس لخدمة الادارة العليا ومصصلحة النظام.

طبيعة عمل المدقق الداخلي .

يعتبر المدقق الداخلي اهم عنصر من عناصر المنظمة ، لانه يتكثع بطبقة مالية وادارية شاملة تؤهله لفحص كافة الانشطة المالية والادارية والمحاسبية والتشغيلية المختلفة التي تقوم بها المنشأة . حيث يتم تقنية من قبل مجلس الادارة واخذ صلاحياته من صلاحيات المجلس .

### ثالثا :- العلاقة بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي :-

هي علاقة حتمية لا بد منها ، فالطرفين بحاجة لبعضهما البعض وسوف نورد اهم البنود التي تفرق بين عمل التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي .

التدقيق الخارجي	التدقيق الداخلي	البند
تدفق اختياري مالي فقط	تدقيق مالي واداري شامل	الهدف
فحص اختياري	فحص تفصيلي	نطاق العمل
فحص اختباري	فحص تفصيلي	الجهة التي يعمل بها
المساهمين ، وكل مستخدمي القوائم المالية داخل او خارج المنشأة	المنظمة (الادارة )	الجزء من التنظيم الذي يغطي التدقيق
التقييم المالي فقط	التقييم المالي والإداري	الأساليب المطبقة
معايير تدفق دولية ومحلية	معايير تطبيق داخلية وسياسات الادارة	الاستقلال
استقلال كلي شامل	استقلال جزئي	توقيت التدقيق
دوري وعند الحاجة	مستمر باستمرار المنظمة	طريقة اداء برنامج العمل
اعداد البرنامج من خلال هيكل القوائم المالية المحاسبية فقط	الاعداد من خلال الهيكل التنظيمي	التاهيل
تاهيل دولي ، محلي ، محاسبي	تاهيل أكاديمي ، وعملي في جميع اقسام المنظمة	

# الفصل الرابع

## التحكم المؤسسي والبيئة الاردنية :

### مقدمة

يواجه الاردن نفس التحديات التي تواجه دول العالم في موضوع تطبيق نظام جيد للتحكم المؤسسي وهو في الطريق نحو الاندماج في الاقتصاد العالمي .  
ويمكن تدعيم التحكم المؤسسي في الشركات والمؤسسات من خلال تعديل القوانين ومنها قانون الشركات وقانون هيئة الاوراق المالية وكذلك من خلال اصدار تعليمات للتقيد بانظمة التحكم المؤسسي .

واستدعى النظر هنا الى اهمية التدريب والتوعية لهذا الموضوع في جميع المحافل والفعاليات الاقتصادية في الاردن ذلك ان التحكم المؤسسي الجيد هو محصلة لتأدية الادوار بشكل كامل من كل الاطراف ذات المصلحة وهم مجلس الادارة ومدققو الحسابات وجهات الرقابة الحكومية والمساهمون بحيث تؤدي في النهاية الى توطيد التحكم المؤسسي ويشمل ذلك مؤسسات القطاع العام ايضا وذلك من اجل المحافظة على مواردها وحقوق الخزينة.

### \* ضرورة تعزيز التحكم المؤسسي في الأردن:

اذا حققت أي شركة اردنية عوائد مجزية على رأس المال لديها فهل سيتساءل أي من المساهمين عن كيفية تشكيل مجلس ادارتها او كم مرة يعقد المجلس اجتماعاته السنوية ؟ وما اذا كان مجلس الادارة هذا يشمل في عضويته مدراء مستقلين ؟ وهل هناك فصل بين مناصبي رئيس مجلس الادارة والرئيس التنفيذي ؟ وهل يوجد لجنة تدقيق داخلية فعالة منبثقة عن مجلس الادارة؟ ان

الاجابة هي بالضرورة نعم على كل هذه الاسئلة فإلى جانب المساهمين الحاليين ، هناك العديد من اصحاب المصالح الذين سيتأثرون بعمل الشركة ولذلك نراهم متحمسين لمعرفة المزيد عن تكوين مجلس الادارة وما اذا كان هذا المجلس والجهاز التنفيذي للشركة يأخذ في عين الاعتبار مصالح الموظفين والعملاء والمستثمرين المحتملين مستقبلاً والمجتمع المدني بشكل عام .ولقد ادرك العديد من مجالس ادارات الشركات اهمية مثل هذه الخطوة ومدى تأثيرها على تعظيم قيمة المؤسسة وتحقيق عائد اكبر على حقوق المساهمين .

كذلك اصبح واضحاً للسلطات الاشرافية ضرورة وجود قواعد واجراءات تعزز التحكم المؤسسي للشركات وتجعل اسواق راس المال الاردنية اكثر جاذبية للمستثمرين المحليين والاجانب فالمطلوب من مجالس ادارة الشركات والجهزة التنفيذية والهيئات الرقابية ليس فقط تسيير الشؤون المالية للشركات ولكن ادارة هذه الشركات بطريقة تضمن بقائها وبع الاعلان مؤخرًا عن فضائح المحاسبين لبعض الشركات وافلاس بعضها الاخر سواء في الولايات المتحدة او في اوروبا او في منطقة الشرق الاوسط .بدأ المستثمرون يشككون بمصداقية العديد من الادارات العليا للشركات ومدى فعالية مكاتب تدقيق الحسابات ومؤسسات تقييم المخاطر والاراء القانونية للعديد من المحامين الذين يفترض منهم جميعاً حماية حقوق المساهمين ولقد طالب هؤلاء المستثمرون من الجهات الرقابية والتنظيمية بالسعي من اجل سن قوانين وتعليمات صارمة تهدف الى معاقبة المخالفين وتوفير الشفافية والعدالة والنزاهة في عمل الشركات .

منذ بداية الثمانينات وعندما تولى رونالد ايفان الرئاسة في الولايات المتحدة ومارغريت تاتشر منصب رئاسة الوزراء في بريطانيا. واصبح النظر للحكومات على انها العقبة امام انفتاح الاسواق وحريتها وليس الحل للمشاكل التي تواجهها اذ ان بيروقراطية القطاع العام تعيق روح المغامرة التي يتميز بها النظام الرأسمالي. غير انه خلال اقل من عام وبعد انهيار شركات كبرى مثل انرون وارثر اندرسون وغيرها اخذ المستثمرون يطالبون بتدخل اكثر من الحكومة لمراقبة الشركات وفرض نظم ادارة واشراف اكثر تشدداً للشركات حيث ان رئيس مجلس ادارة الشركات الذي يكون في الغالب هو ايضا الرئيس التنفيذي له كامل حرية التصرف لوجود مجلس ادارة ضعيف ومحامون محتكون يوفرون له الغطاء القانوني واسواق رأسمالية مساعدة.

من المسلم به ان اسواق رأس المال لاتستطيع ان تعمل بشكل فعال الا اذا توفر لها نظام محاسبة رفيع المستوى يعتمد على افصاح الشفافية وتقوم هيئة الاوراق المالية الاردنية بتنظيم عمل البورصة بطريقة فعالة ومعنية غير ان عدد الشركات المساهمة التي تعاني من مشاكل سوء الادارة تستوجب من السلطات الرقابية التفكير جدياً بادخال تنظيمات جديدة تتعلق بلجان التدقيق بمجالس ادارات الشركات المدرجة ومتطلبات افصاح اشدصراحة وقد تجد هيئة الوراق المالية انه من الاهمية بمكان تشديد الرقابة على الشركات المدرجة في سوق عمان المالي والطلب من هذه الشركات ان تشمل مجالس ادارتها اعضاء مستقلين يعينون في لجان التدقيق التابعة لهذه الشركات ويكون لدى هؤلاء الاعضاء دراية في الامور المالية على ان يتمتع نصفهم على الاقل بخبرة في المحاسبة والادارة المالية .ولكي يعتبروا اعضاء مستقلين فمن الضروري ان لا يكونوا من كبار حملة اسهم الشركة او ان يكون لهم علاقات عمل واسعة معها ولا يزال كبار المساهمين في العديد من الشركات الاردنية من العائلات الكبرى في المملكة حيث يسيطر افراد هذه العائلة على الادارة التنفيذية للشركة ويكون لهم تمثيل قوي في مجلس ادارتها مما يخلق تضارب بين مصالح الشركات ومصالح العائلة التي تسيطر عليها .الا ان ادخال اعضاء مستقلين في مجالس ادارة الشركات لا يكفي لتعزيز نظم الادارة فيها اذ ينبغي ايضا الفصل بين منصب رئيس مجلس الادارة والرئيس التنفيذي للشركات .وهناك العديد من الشركات في الاردن يكون الرئيس التنفيذي هو



ايضا رئيس مجلس الادارة مما يعطيه السيطرة الكاملة على الشركة. وفي العديد من هذه الحالات نجد ان مجلس الادارة يواجه صعوبة في مراقبة وتقييم اداء الرئيس التنفيذي وتحميله المسؤولية عن نتائج اعمال الشركة. واعتمدت معظم الشركات في كل من المملكة المتحدة وواروبا وكندا واليابان الفصل بين منصب الرئيس التنفيذي ومنصب رئيس مجلس الادارة وقد اظهر استطلاع اجرته مؤخرا شركة مكنزي ان 70% من اعضاء مجالس الادارة (500) شركة من كبرى الشركات الامريكية تؤيد ايضا الفصل بين المنصبين .

المشكلة في لجان التدقيق في معظم البنوك والشركات الاردنية ان افراد هذه الشركات لم يعينوا في مجالس ادارة هذه الشركات اعضاء مستقلين بل لن معظمهم من كبار المساهمين او يمثلون مصالح كبار حملة الاسهم ان فقدان لجان التدقيق للاستقلالية في مجال عملها يجعل قيامها بالمساءلة الحثيثة للادارة اقل احتمالا وفي العادة تجتمع لجان التدقيق مرتين او ثلاث مرات في السنة والقليل منها يهتم بمراجعة مفصلة ودقيقة للتقارير التي ترفعها لجنة التدقيق الداخلي للشركة ناهيك عن فهم وتحليل هذه التقارير المائلة بالشكل الكافي للتأكد من عدم وجود اية خسائر او تلاعب غير ظاهر كما ان عددا قليلا فقط من اللجان تتمتع بحق الاطلاع غير المشروط على سجلات شركتها وبالتالي فانه من المهم ان يتمتع اعضاء لجنة التدقيق بالاستقلالية وان يكونوا على دراية بالامور المالية كما ان على لجنة التدقيق ان تجتمع مرة واحدة شهريا على الاقل وان تتمتع بحق الاطلاع على بدون قيود على سجلات الشركة . وقد تجد هيئة الاوراق المالية انه من الاهمية بمكان جعل احد متطلبات الافصاح للشركة وجود لجنة تدقيق مستقلة فلو ترك الامر للشركات فان معظمها لن يتبنى فكرة انضمام اعضاء ادارة مستقلين من ذوي الخبرة المالية الى مجالس ادارتها .

اذا فشلت شركة ما بتحقيق الارباح عاما بعد عام كما يحصل مع العديد من الشركات الاردنية فان ذلك بالغالب يعود الى سوء الادارة والفساد وغياب القيادة الواعية ذات الرؤية الاستراتيجية الواضحة اكثر منه الى التوتر السياسي الذي يشوب المنطقة وضعف النمو الاقتصادي المحلي ، لذا يجب على ادارة هذه الشركات ان لاتلقي اللوم على عوامل خارجية للتغطية على اخطائها بل ينبغي عليها ان تسمي الاشياء بأسمها وتفسر للمساهمين الاسباب الحقيقية لرداءة الاحوال خاصة عندما تكون هناك شركات اخرى منافسة استطاعة ان تحقق نتائج جيدة بالرغم من انها تعمل في نفس الظروف فاذا كان الامر يعود الى سوء الادارة فلا بد من تغييرها ، اما اذا كانت الادارة كفؤة وبقي التقصير فقد يكون من الافضل للشركة الاقرار بانها لم تعد مشروعا مجديا والعمل على تصفيتها اختياريا . ولا بد للسلطات الرقابية من وضع قوانين صارمة بهذا الشأن بحيث يصبح تغيير الهيئة الادارية ذات الاداء السيء الزاميا .

وقد يكون من الصعب العثور على المرشحين ذوي الكفاءة المطلوبة للعمل كمدرء مستقلين في مجالس ادارة الشركات الاردنية . ويمكن الاستعانة بالرؤساء التنفيذيين السابقين والأكاديميين وكبار موظفي الحكومة المتقاعدين للعمل كاعضاء مجلس ادارة مستقلين على ان يكافوا مالين مقابل ذلك الجهد . كما ان الشركات بحاجة الى وجود لجان تدقيق فعالة وان الفصل بين منسبي رئيس مجلس الادارة والرئيس التنفيذي يجب ان لا يكون هناك تداخل بين النشاطات الائتمانية للبنوك التجارية والاعمال المناطة بنوك الاستثمار المتعارف عليها علميا" ولتي تشمل دراسات تقييم الشركات والاكتتاب في الاصدارات الجديدة من اسهم وسندات وتسويق هذه الاصدارات ودمج وحياسة الشركات واعمال ادارة المحافضة وغيرها واذا لم تقم السلطات الرقابية في الاردن بادخال القواعد والاجراءات الازمة لتعزيز التحكم الموسي لشركات واجبارها على الالتزام بهذه القوانين فستشجع المتعاملين في

هذه الاسواق على الاستثمار في مكان اخر فمن طبيعة راسا المال ان يتوجه الى الاسواق التي يوجد فيها قوانين استثمار أكثر وضوحاً وشركات تتبع نظام مسائلة وتدقيق وافصاح أكثر شفافية وهيئات رقابية تعمل على تطبيق القوانين وتحمي مصالح المساهمين

## \* النتائج والتوصيات :

النتائج : من خلال دراستي الموضوع التحكم المؤسسي في الشركات تبرز بما يلي

- 1\_ تعظيم القيمة السوقية وتحقيق عائد مجزي للشركات
- 2\_ طمئنة المستثمرين وتدعيم الثقة في السوق راس مالي وفي الشركات والمؤسسات
- 3\_ النهوض بالاقتصاد الوطني فنجاح الشركات يؤدي الى انعاش الاقتصاد الوطني بشكل عام .
- 4\_ مساعدة أسواق راس المال ان تعمل بشكل فعال .
- 5\_ الهروب من شبح انهيار الشركات الذي ظهر خلال التسعينات من قرن الماضي .

التوصيات :

بعد التعرض لتحكم المؤسسي من عظيم الفائدة ادعو الى ما يلي للحصول على نظام جيد لتحكم المؤسسي .

- 1\_ ضرورة وجود نظام محاسبي سليم في الشركات وكذلك تعيين لجان تدقيق ذات كفاءة ويجب ان تكون مستقلة عن ادارة الشركة .
- 2\_ الاهتمام بالهيكل التنظيمي للشركات ، وادخال اعضاء مستقلين في مجالس ادارة الشركة .
- 3\_ الفصل بين مناصبي رئيس مجلس الادارة والرئيس التنفيذي للشركة
- 4\_ الاستفادة من الرؤساء التنفيذيين والكادمين وكبار موظفي الحكومة المتقاعدين للعمل كا اعضاء مجلس ادارة.
- 5\_ ضرورة اتباع الشركات نظام مسالة وتدقيق وافصاح أكثر شفافية وتعمل على تطبيق القوانين وتحمي مصالح المساهمين .
- 6\_ ضرورة وجود سلطات للاشراف على الحكم المؤسسي في الشركات
- 7\_ ضرورة وجود قواعد واجراءات تعزز الحكم المؤسسي في الشركات
- 8\_ ضرورة وجود جهاز للرقابة الداخلية في الشركة كذلك لجان لتدقيق الداخلي
- 9\_ ضرورة الفصل ما بين مهمة مجلس الادارة ومهمة الادارة التنفيذية
- 10\_ ايجاد لوائح رسمية بطلب من الشركات الاجابة عليها لمعرفة مدى تطبيقها لمبادئ لتحكم المؤسسي

